

ОБЗОР НОРМАТИВНЫХ ДОКУМЕНТОВ ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЗА АВГУСТ-СЕНТЯБРЬ 2013 г.

Людмила АНИСИМОВА,

ведущий научный сотрудник Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, канд. экон. наук.

Окончила Московский финансовый институт.

Тел.: +7 (495) 434-33-26, e-mail: plan@anx.ru

В августе-сентябре 2013 г. продолжалась работа над проектом федерального бюджета на 2014–2016 г. Минфину РФ удалось своевременно подготовить изменения в налоговое законодательство – это касается снижения ставок экспортной таможенной пошлины на углеводороды и повышения ставок НДС, поэтому проект бюджета сформирован с учетом этих изменений¹. Высший арбитражный суд РФ продолжил работу по методологическому разъяснению применения налогового законодательства судебной системой, что позволит повысить качество судебных решений и будет способствовать минимизации ошибок при рассмотрении дел в низовых инстанциях.

Ключевые слова: нормативные документы по налогообложению, регулирование доходной базы бюджетов, регулирование обязательных платежей, проблемы неэффективности российских предприятий.

В настоящее время основными проблемами российской экономики являются стагнация производства, продолжающийся отток капитала, ускорение роста внешней задолженности. К сожалению, не удается стабилизировать уровень государственного долга РФ на рекомендованном Международным валютным фондом (МВФ) уровне (10% ВВП)²; еще более серьезные долговые проблемы отмечаются в регионах³. Что касается внешних долгов частного сектора, то эксперты по-разному оценивают здесь текущую ситуацию. В частности, некоторые из них полагают, что займы, привлекаемые российскими организациями, за-

частую носят фиктивный характер⁴. С позицией о том, что фиктивное наращивание долга служит прикрытием для налоговой оптимизации, согласиться можно, а вот с тем, что такие меры не приведут к серьезным экономическим последствиям для российской экономики – вряд ли. Поясним нашу позицию.

Акционеры заинтересованы не столько в развитии производства, сколько в сохранении и наращивании собственного (личного) капитала. Поэтому в условиях кризиса они думают не о модернизации производства, а о том, чтобы «вытащить» личный капитал в безопасную «гавань». Развитие и модернизация обыч-

¹ Вислогузов В. Госдума смешала нефть с газом. Власти завершили углеводородные налоговые маневры // Коммерсантъ. № 172/П (5203) от 23.09.2013.

Правительству РФ удалось разработать единую формулу для расчета НДС по газу, что имеет очень большое значение для обеспечения конкурентных условий на внутреннем рынке газодобывающей отрасли. «С 1 июля 2014 г. нынешние твердые (в рублях) ставки налога уступят место платежам, рассчитанным с учетом состава газа, ценовой конъюнктуры на рынках сбыта, расходов на транспортировку, размера экспортной пошлины на нефть, доли поставок газа на внутренний рынок, среднего значения курса доллара к рублю и еще целого ряда параметров. Все эти переменные, заложенные в специальные формулы, будут увеличивать или уменьшать базовую ставку НДС, установленную в размере 35 руб. за 1 тыс. кубометров сырья». Ставка НДС на нефть составит в 2014 г. 493 руб./т, в 2015-м – до 530 руб., в 2016-м – до 559 руб. против нынешней 470 руб. В формуле расчета нефтяной пошлины (29.2 долл./т плюс 60% от разницы между ценой мониторинга и 182.5 долл.) процентная составляющая снизится до 59% в 2014 г., до 57% в 2015-м и до 55% в 2016-м.

² Минфин: госдолг РФ увеличится с 12% ВВП в 2013 г. до 14.3% ВВП в 2016 г. // сайт ng.ru от 18.09.2013 («Минфин РФ ожидает роста государственного долга с 12% ВВП, или 8.116 трлн. руб., в 2013 г. до 14.3% ВВП, или 12.416 трлн. руб., в 2016 г... Объем внешнего госдолга... вырастет с 2.063 трлн. руб. в 2013 г. до 3.081 трлн. руб. в 2016 г. Внутренний долг будет расти более высокими темпами – с 6.053 трлн. руб. в 2013 г. до 9.336 трлн. руб. в 2016 г.»).

³ «Известия»: к 2015 г. в России появятся первые регионы-банкроты // сайт «Газета.ru» от 19.09.2013.

⁴ Папченкова М. Россия берет займы очень схематически // сайт vedomosti.ru от 02.09.2013 («...Внешний долг российских компаний растет, хотя экономика тормозит. Минфин беспокоится – и зря, считают эксперты «Интерфакс-ЦЭА»: это не инвестиции, а налоговая экономия»).

но становятся следствием решения конфликта прежнего и нового собственников в отношении оценки стоимости предприятия (активов) — в пользу нового собственника.

В связи с этим объективная рыночная оценка предприятий имеет очень важное значение для развития экономики. Если выручка начинает падать, то, при прочих равных условиях, прежнему владельцу предприятия, очевидно, надо скорее продавать его, потому что его биржевая оценка снизится. Для бывшего владельца предприятия снижение стоимости последнего — это потери (он теряет капитал), а для нового владельца снижение цены приобретения предприятия, напротив, — сокращение будущих издержек, возможность снижения цены продукции и повышения эффективности производства, вероятный рост капитала. Поэтому объективная оценка рыночной стоимости предприятий важна в первую очередь именно для инвесторов.

В России в результате приватизации сложилась крайне неблагоприятная ситуация, когда небольшая группа крупных акционеров контролирует ведущие производства в большинстве отраслей. Такие «личные» предприятия не могут иметь справедливой рыночной оценки. К сожалению, цель первичных владельцев приватизированных предприятий — не сохранить вложенный капитал (его просто не было), а «выжать» капитал из того, что досталось. Если в экономике большое количество крупных «личных» производств — это архаичная экономика. Неоднократно и Всемирный банк, и МВФ отмечали, что в современной экономике «личные» производства — это в основном предприятия малого и среднего бизнеса. Поэтому приходится с сожалением констатировать, что в условиях России налоговая оптимизация служит не развитию производства, а наращиванию личного капитала владельца за счет истощения доставшегося ему предприятия.

Неэффективное производство — это головная боль не только акционеров, а неэффективное использование всех (материальных и трудовых) ресурсов, находящихся на территории соответствующего государства. Государство не должно мириться с неэффективными производствами на своей территории. В совре-

менном рынке, как мы уже неоднократно отмечали, меняется роль трудовых коллективов, приоритетными становятся экономические отношения трудового коллектива с товаропроизводителем — юридическим лицом в целях производства максимального рыночного дохода и его распределения между товаропроизводителем и наемными работниками. При этом роль капитала все в большей мере сводится к динамической оценке эффективности конкретных предприятий с использованием аппарата фондовой биржи через установление рыночного курса ценных бумаг и к поиску новых доходных продуктов и разработок.

В юридическом смысле роль и статус юридического лица — товаропроизводителя в экономике страны также должны меняться. По аналогии с тем, как в цивилизованном обществе государство защищает права недееспособных лиц, в том числе детей, оно должно выработать правила защиты юридического лица — товаропроизводителя от «родителей» — акционеров или случайных биржевых «усыновителей», готовых его разорить ради увеличения своего личного капитала. Если активы настолько выработаны, ресурсы исчерпаны, долги неподъемны, что восстановить эффективное производство не представляется возможным, трудовой коллектив покинет производство, а юридическое лицо подлежит ликвидации. Заниматься этим собственник-капиталист не будет, поскольку это потеря капитала и времени, поэтому ликвидацией вынуждены заниматься специальные структуры.

Открытие судебных процессов по ликвидации неэффективных производственных образований и выявление таких образований — функция государства. Его задача состоит в выработке критериев, в соответствии с которыми неэффективное производство подлежит принудительной реструктуризации либо ликвидации с ограничением прав собственников, как это было, например, при реструктуризации российских банков, пострадавших в период кризиса 1998 г. Надо отметить, что у России уже имеется положительный опыт санации отдельных крупных и крупнейших банков Агентством по реструктуризации кредитных организаций (АРКО)⁵ без разрушения работоспособности банковской системы в целом.

⁵ Было ликвидировано в связи с созданием АСВ.

Для государства задача нынешнего этапа — ускорить переход материальных активов и трудовых ресурсов от неэффективного пользователя к эффективному. Банки также должны нести ответственность за предоставление кредитов неэффективным товаропроизводителям: с балансов банков на баланс Агентства по страхованию вкладов (АСВ) или другой структуры, уполномоченной проводить санацию банков; должны принудительно списываться за счет резервов банков безнадежные кредиты, по которым задолженность в течение длительного времени не погашается (естественно, с уменьшением капитализации банка, допустившего такую просрочку). Эти кредитные обязательства должны предъявляться к погашению должнику за счет его имущества вплоть до банкротства или введения конкурсного управления с переоценкой активов до рыночного уровня.

Капиталы уходят из России, поскольку государство, опасаясь всплеска безработицы, не позволяет вывести на рынок активы по реальным рыночным ценам, искусственно поддерживая неэффективные производства за счет доходов от продажи сырья. Но для разрешения таких ситуаций существуют определенные механизмы: например, иностранная компания допускается к работе на внутреннем рынке через учреждение совместных предприятий (российских юридических лиц) с установленной законом обязательной квотой российских граждан, трудоустраиваемых в такую организацию, и с определенным уровнем заработка. Безусловно, это своего рода налог на допуск иностранных организаций на российскую территорию, но такие схемы в мире применяются, и необходимо изучать возможность введения их и в России, в том числе при рыночных продажах неэффективных производств (при этом стратегически важные объекты в соответствии с законом остаются в собственности государства, а недра находятся в совместной собственности Федерации и субъектов Федерации).

Чем дольше будет затягиваться вопрос с искусственным сохранением неэффективных производств, тем сложнее будет решаться проблема безработицы⁶ (в нерыночной эконо-

мике безработица носит латентный характер, но может быстро начать нарастать в условиях, когда государство оказывается неспособно финансово поддерживать неэффективные производства, а создание новых эффективных производств при этом не стимулируется).

Учитывая нарастающие сложности в сфере государственных финансов, в анализируемый период были приняты документы, направленные на более тщательную методологическую проработку вопросов регулирования доходной базы бюджетов и уплаты обязательных платежей.

1. Постановлением Правительства РФ от 18 сентября 2013 г. № 819 внесены изменения в процедуры подготовки финансово-экономических обоснований мер, предусматриваемых проектами нормативных правовых актов. В частности, уточнено положение о финансово-экономических расчетах к проектам нормативных актов.

Проекты нормативных правовых актов, оказывающих влияние на доходы или расходы соответствующих бюджетов бюджетной системы РФ, теперь должны (с приложением финансово-экономического обоснования, которое предполагает расчеты в денежном выражении в тысячах рублей) направляться на заключение в Минфин России, который в своем заключении должен аргументированно оценить влияние этих мер на доходы (расходы) соответствующего бюджета.

Аналогичным образом изменена и редакция п. 12 Основных требований к концепции и разработке проектов федеральных законов, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 2 августа 2001 г. № 576. Законопроекты, предусмотренные ч. 3 ст. 104 Конституции РФ (речь идет о законопроектах о введении или отмене налогов, об освобождении от их уплаты, о выпуске государственных займов, об изменении финансовых обязательств государства, о других законопроектах, предусматривающих расходы, покрываемые за счет федерального бюджета), отныне могут быть внесены в Госдуму РФ только при наличии упомянутого финансово-экономического обоснования и заключения по нему (ранее соответствующая

⁶ Наумов И. Бизнес режет штаты по живому. В обрабатывающих отраслях предприятия вынуждены сокращать сотрудников // сайт ng.ru от 03.09.2013.

формулировка имела более общую редакцию – при наличии заключения Правительства РФ).

2. Высший арбитражный суд РФ (ВАС РФ) ведет масштабную работу по технической адаптации российского законодательства и правоприменительной практики к условиям работы на открытом рынке – выстраиваются достаточно логичные и правильные методологические подходы, обеспечивающие защиту интересов РФ в системе международных частных экономических отношений.

Так, в целях повышения эффективности работы судебных органов, сокращения количества дел, поступающих на рассмотрение в высшие судебные инстанции, ВАС РФ систематизирует исковые требования, подготавливает методические разъяснения по типичным ситуациям, возникающим при применении налогового законодательства, и нормативно-правовым основаниям для вынесения соответствующих судебных решений. Такие методические разъяснения имеют очень большое значение для повышения независимости судов при рассмотрении конкретных дел, сокращения сроков судебных разбирательств.

27 августа 2013 г. на сайте ВАС РФ было размещено постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57. В преамбуле к постановлению говорится, что оно принято на основании ст. 13 Федерального конституционного закона «Об арбитражных судах в Российской Федерации» для разъяснения возникающих в судебной практике вопросов и в целях обеспечения единообразных подходов к разрешению споров, связанных с применением положений части первой Налогового кодекса РФ (НК РФ).

Постановление фокусирует внимание на нормах, регулирующих деятельность налоговых агентов, процедурных вопросах проведения налоговых проверок, обеспечительных мерах, приостановлении операций по счетам налогоплательщика, применении налоговых льгот и санкций, исполнении налоговых обязанностей, осуществлении мероприятий налогового контроля, вступлении решений налогового органа в силу, применении процедур обжалования решений налоговых органов в вышестоящий налоговый орган и в судебную систему и пр.

Например, согласно разъяснениям Пленума ВАС РФ по ст. 24 и 46 НК РФ, налоговый агент перечисляет в бюджет сумму налога,

обязанность по уплате которой лежит на налогоплательщике. Принудительное исполнение обязанностей налогового агента путем взыскания с него неперечисленных сумм налога, а также соответствующих сумм пеней возможно в случае, когда налоговым агентом сумма налога была удержана у налогоплательщика, но не перечислена в бюджет. Учитывая компенсационный характер пеней как платежа, направленного на компенсацию потерь государственной казны в результате неуплаты налога в срок, с налогового агента, не удержавшего налог из денежных средств налогоплательщика, могут быть взысканы пени за период с момента, когда налог должен был быть им удержан и перечислен в бюджет, до наступления срока, в который обязанность по уплате налога должна быть исполнена налогоплательщиком самостоятельно по итогам соответствующего налогового периода.

Вместе с тем эти правила неприменимы при выплате денежных средств иностранному лицу в связи с неучетом данного лица в российских налоговых органах и невозможностью его налогового администрирования. Следовательно, в случае неудержания налога при выплате денежных средств иностранному лицу с налогового агента могут быть взысканы как налог, так и пени, начисляемые до момента исполнения обязанности по уплате налога.

Важное разъяснение касается налоговых льгот. Право на налоговую льготу, не использованную в предыдущих налоговых периодах, налогоплательщик может реализовать путем подачи уточненной налоговой декларации, заявления в рамках проведения выездной налоговой проверки (в части льгот, имеющих отношение к предмету проводимой проверки и проверяемому налоговому периоду) либо заявления в налоговый орган при уплате налога на основании налогового уведомления.

Если обязанность по уплате налога возникла у организации или индивидуального предпринимателя по результатам проверки федеральной налоговой службой в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, то взыскание налога осуществляется в судебном порядке (подпункт 4 п. 2 ст. 45 НК РФ).

При недостаточности средств ликвидируемой организации на ее учредителей (участников) возлагается обязанность погасить остав-

шуюся задолженность по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов в пределах и порядке, установленных законодательством РФ (п. 2 ст. 49 НК РФ). Однако вменение названным лицам такой обязанности возможно только в том случае, когда в соответствии с гражданским законодательством учредители (участники) ликвидируемого юридического лица несут субсидиарную ответственность по его долгам.

Еще одним направлением работы, проводимой ВАС РФ по методологическому разъяснению правил применения налогового законодательства, является анализ писем и разъяснений Минфина России и Федеральной налоговой службы России (ФНС России), адресованных неопределенному кругу лиц (такие письма и разъяснения теперь квалифицируются как нормативные документы).

Проиллюстрируем разъясненные Пленумом ВАС РФ нормы примерами.

ОАО «Автофрамос», ЗАО «Вольво Восток», ООО «Орифлэйм Косметикс» обратились с иском о признании частично не действующим приказа ФНС России от 27.07.2012 г. № ММВ-7-13/524@ «Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме» как не соответствующего НК РФ. Решением от 16 сентября 2013 г. № 10012/13 ВАС РФ отказал в иске. При этом весьма впечатляет проведенный им юридический анализ формы уведомления о контролируемых сделках на предмет соответствия информации, вносимой в конкретные коды (поля) по требованиям НК РФ.

Подобный анализ в высших судебных инстанциях форматов технических документов, разрабатываемых уполномоченными федеральными министерствами и ведомствами, пожалуй, проводится впервые, но имеет очень важное значение, поскольку теперь (после решения ВАС РФ в отношении разработанного ФНС России и согласованного с Минфином России формата представления данных по контролируемым сделкам) неисполнение или неполное заполнение этого формата должно трактоваться судебной системой РФ как нарушение налогового законодательства. В преды-

дущем обзоре мы уже обращали внимание на роль нарушений внутреннего законодательства РФ в принятии решений о ликвидации российских юридических лиц российскими судами.

Правда, нельзя не отметить, что решение суда предусматривает возможность подачи заявления о пересмотре судебного акта в порядке надзора.

Такой же системный подход к выстраиванию в сфере налогообложения единой методологической базы ВАС РФ продемонстрировал при рассмотрении иска филиала АО упрощенной структуры «Рено Самара» (Франция) о признании недействующими некоторых абзацев письма Федеральной налоговой службы от 12.08.2009 г. № ШС-22-3/634@ «О порядке составления счетов-фактур налоговыми агентами».

Решением ВАС от 12 сентября 2013 г. № 10992/13 было установлено соответствие письма ФНС России положениям НК РФ. ВАС РФ по существу провел судебную экспертизу ведомственного документа не только в отношении его соответствия НК РФ, но и на предмет выявления отсутствия в нем нарушения Закона о конкуренции. Это тем более важно, что ФНС России в своем отзыве по иску отметила, что истец неправильно применяет нормы НК РФ, что приводит к дополнительным расходам, и просила иск просто отклонить.

Но ВАС РФ принял иное решение. Он квалифицировал письмо ФНС России как нормативный акт. Экспертиза, проведенная ВАС РФ, признала ведомственный документ нормативным актом, соответствующим НК РФ, т.е. по существу инкорпорировала его в систему налогового законодательства. В дальнейшем это позволит предотвратить аналогичные иски со стороны других налоговых агентов иностранных организаций.

3. Качественно новый уровень работы ВАС РФ с разъяснениями министерств и ведомств предполагает повышенные требования к юридической проработке вопросов и в частных ответах Минфина России и ФНС России на запросы налогоплательщиков. Разъяснения должны опираться на нормы НК РФ, либо профильные министерства и ведомства со ссылкой на НК РФ могут в случае необходимости рекомендовать пути решения возникших у налогоплательщиков проблем.

Простое изложение позиции министерства на деле может обернуться для налогоплательщиков дополнительными расходами. В разъяснении Минфина России от 23.08.2013 г. № 03-07-11/34617 о налогообложении НДС при вынужденном уничтожении произведенной недоброкачественной продукции, не подлежащей реализации в интересах безопасности производства, Минфин России по существу всего лишь излагает свою точку зрения. Минфин России полагает, что в ситуации, когда необходимость уничтожения недоброкачественной продукции вызвана, например, угрозой возникновения и распространения заразных болезней животных, и эти действия установлены решением субъекта РФ, то ранее принятые к вычету суммы входящего НДС не подлежат восстановлению в налоговых обязательствах.

Между тем можно было бы рекомендовать налогоплательщикам обратиться за отсрочкой уплаты налога (налоговым кредитом), что соответствует НК РФ, и сообщить о мерах, которые Минфин России планирует принять для урегулирования ситуации в установленном НК РФ порядке (если предполагается подготовить соответствующие изменения законодательства).

Более последовательной в аналогичной ситуации была позиция ФНС России, рекомендовавшая письмом от 03.09.2013 г. № БС-4-11/15963 своим территориальным управлениям обратиться в законодательные (представительные) органы субъектов РФ и представительные органы муниципальных образований с целью законодательного урегулирования вопроса об освобождении пострадавших от наводнения в 2013 г. физических лиц от уплаты налога на имущество физических лиц, земельного и транспортного налогов.

При этом ФНС России разъяснила, что в соответствии с п. 4 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устранившие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это. В нормативных актах должны быть четко установлены: период, с которого применяются льготы, основания

их предоставления (наименования документов, кем выдаются), а также порядок предоставления льгот (с/без заявления физических лиц).

4. Методологическая работа ведется и в профильных финансовых министерствах и ведомствах — речь идет о письмах и разъяснениях по вопросам применения налогового законодательства. Разъяснительная работа с налогоплательщиками со стороны федеральных министерств и ведомств очень важна, поскольку она способствует укреплению доверия к налоговой политике государства, предупреждает налоговые нарушения, т.е. снижает издержки налогоплательщиков.

4.1. Письмом ФНС России от 9 сентября 2013 г. № ЕД-4-3/16239@ и Минфина России от 07.08.2013 г. № 03-03-10/31889 разъяснен вопрос применения положений пп. 7 и 8 ст. 262 НК РФ. Речь идет о правилах применения коэффициента 1.5 в отношении расходов на НИОКР. Этот коэффициент может применяться в отношении фактических затрат по перечню НИОКР, установленному Постановлением Правительства РФ от 24.12.2008 г. № 988, и только в отношении перечня расходов на НИОКР, предусмотренных подпунктами 1–5 п. 2 ст. 262 НК РФ. При этом одновременно с декларацией по налогу на прибыль подается отчет о выполненных НИОКР (отдельных этапах работ). Если отчет не представлен, то суммы расходов на выполнение НИОКР (отдельных этапов работ) учитываются в составе прочих расходов в размере фактических затрат без применения коэффициента 1.5.

4.2. Письмом Минфина России и ФНС России от 3 сентября 2013 г. № ЕД-4-3/15954@ разъяснен вопрос о порядке уплаты регулярных платежей за пользование недрами. Уплата таких платежей регулируется Законом «О недрах». Платежи вносятся за предоставление на основании государственной лицензии исключительных прав на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых, их разведку, геологическое изучение и оценку пригодности участков недр для строительства и эксплуатации сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых, строительство и эксплуатацию подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых, за исключением инженерных сооружений неглубокого залегания (до 5 м), используемых по целевому назначению. Регулярные платежи

за пользование недрами уплачиваются пользователями недр ежеквартально не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим кварталом, равными долями в размере 1/4 от суммы платежа, рассчитанного за год.

4.3. Письмом Минфина России от 15.08.2013 г. № 03-03-06/1/33242 разъяснен порядок определения цены приобретения ценных бумаг, полученных организацией в качестве дивидендов. На этот запрос следует обратить особое внимание, поскольку корреспондент сопоставляет трактовку сделки по выплате дивидендов ценными бумагами и имуществом в некоторых развитых странах Европы и по российскому законодательству.

Разница в подходах заключается в том, что в европейских государствах выдача дивидендов имуществом (в том числе ценными бумагами) трактуется, с одной стороны, как реализация имущества по цене, определяемой независимым оценщиком; с другой стороны, дивиденды считаются выплаченными в сумме, соответствующей цене передаваемого имущества, определенной этим независимым оценщиком. В России же имущество, полученное в качестве дивидендов, приходится по стоимости приобретения, т.е. в данном случае — в размере объявленных собранием акционеров дивидендов, а не по рыночной стоимости. В итоге бюджет несет потери. ■